

**BUSCADOR****Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	V2120-24
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
<b>Fecha salida</b>	<b>01/10/2024</b>
<b>Normativa</b>	Ley 20/1991 arts. 94 LIS Ley 27/2014 arts. 36-3, 43, 46
<b>Descripción de hechos</b>	<p>La entidad consultante es una Agrupación de Interés Económico (en adelante, AIE), cuyo objeto social lo constituyen las siguientes actividades:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- La coordinación y organización con carácter auxiliar de las actividades de sus miembros.</li><li>- La producción, realización, distribución y comercialización tanto en el territorio nacional como en el extranjero de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.</li><li>- La representación artística, la gestión y cesión de derechos de propiedad intelectual, gestión y cesión de derechos de imagen, obras o derechos preexistentes y los que se generen durante la vigencia de la AIE.</li><li>- La explotación tanto de publicidad, como de cualquiera de los productos derivados de las actividades mencionadas.</li></ul> <p>La AIE, cuenta con su domicilio fiscal y social en el territorio insular de las Islas Canarias. Hasta el presente ejercicio ha venido celebrando/promoviendo multitud de conciertos y espectáculos en vivo en el citado territorio insular de las islas Canarias y durante 2 ediciones, un festival de primer nivel reconocido en el mundo por la calidad de los artistas asistentes, así como la magnitud de su producción.</p> <p>La AIE va a llevar a cabo la producción y exhibición del citado festival de música, no sólo en territorio insular, tal y como venía siendo habitual, sino también en otros territorios de España, bajo la misma marca o creando otra marca para los festivales y conciertos que pretende llevar a cabo la AIE en la península.</p> <p>Como consecuencia de lo anterior, la AIE ha contado siempre con el Certificado regulado en la Orden ECD/2836/2015, de 18 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la obtención del certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, nos referimos al certificado emitido por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música (en adelante, "INAEM") que le acredita como productor o exhibidor de un espectáculo en vivo de esta materia.</p> <p>La AIE acredita de forma fehaciente que reinvertirá en ediciones futuras y, en caso de que los hubiere (es posible que los resultados procedentes de las actividades de producción y exhibición del espectáculo sean negativos), los beneficios que obtenga por el desarrollo del mencionado festival.</p> <p>A los efectos de la base de deducción, ésta se encontrará formada por costes directamente de carácter artístico, técnico y promocional, directa y exclusivamente relacionados con la producción y exhibición del festival; siendo éste el motivo por el que, a fin de evitar dilaciones innecesarias, no pasamos a la realización de una enumeración exhaustiva de los mismos.</p> <p>Adicionalmente, asumiendo, tal y como ha sucedido en ejercicios anteriores en los que la AIE ha producido el <b>evento</b> dentro del territorio insular, el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos habilitantes para la aplicación de la deducción al 40%, por aplicación de los porcentajes de la deducción incrementados según lo dispuesto en el artículo 94.1.a) de la Ley 20/1991, la entidad consultante se plantea si a dicha entidad se le generaría también el derecho a deducción</p>

incrementado canario del 40%, en el supuesto específico en el que el espectáculo tuviera lugar fuera de territorio insular y, por tanto, dentro del territorio peninsular español.

### Cuestión planteada

Si los gastos realizados en la producción y exhibición del festival descrito darán lugar a la aplicación de la deducción incrementada del 40% por inversiones en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, cuando el espectáculo haya tenido lugar fuera de territorio insular y, por tanto, dentro del territorio peninsular español.

### Contestación completa

En el escrito de consulta se plantea si la entidad consultante, AIE sita en Canarias, podrá aplicar la deducción prevista en el apartado 3 del artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, aplicando los porcentajes incrementados que resultan de lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), aun cuando los espectáculos producidos tengan lugar fuera del territorio canario.

Puesto que la cuestión planteada no versa sobre el cumplimiento de los requisitos para poder aplicar la deducción prevista en el artículo 36.3 de la LIS, este Centro Directivo partirá de la hipótesis de que se cumplen tales requisitos.

Asimismo, debe indicarse que no ha sido objeto de la presente consulta ni la determinación de las bases imponibles, incluyendo la valoración de las operaciones vinculadas realizadas entre las AIEs y sus socios, ni la determinación de las bases de deducción generadas en sede de las AIEs, siendo, en todo caso, tales circunstancias, cuestiones de hecho que deberán ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

Sentado lo anterior, el apartado 3 del artículo 36 de la LIS regula la deducción por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales en los siguientes términos:

“3. Los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales tendrán una deducción del 20 por ciento.

La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.

Para la aplicación de esta deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

b) Que, de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el 50 por ciento a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción prevista en este apartado. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

La base de esta deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por ciento de dichos gastos.”

Por otra parte, el capítulo II del título VII de la LIS regula el régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, estableciendo su artículo 43 el régimen fiscal que será de aplicación a las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

La Ley 12/1991, de 29 de abril, establece el régimen sustantivo aplicable a este tipo de entidad, la cual según se dispone en su exposición de motivos, “constituye una nueva figura asociativa creada con el fin de facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros”. Asimismo, en el apartado 1 del artículo 2 de la misma Ley se establece de nuevo la finalidad de este tipo de entidades, “facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios”, puntualizando el artículo 3.1 que, “el objeto de la AIE se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios”.

Por su parte, la normativa fiscal no establece requisitos específicos para la actividad de los socios de la AIE. En este sentido, precisamente, el artículo 43 de la LIS regula un régimen fiscal especial para “las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, (...)”.

En el apartado 5 de este precepto se establece que “este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto

o se posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean socios suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros”.

Por tanto, a efectos tributarios, el régimen fiscal establecido en el artículo 43 de la LIS será de aplicación a las agrupaciones de interés económico constituidas de conformidad con la Ley 12/1991, de 29 de abril, en la medida en que realicen efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social que, en el supuesto concreto planteado, consiste, entre otros, en la producción, realización, distribución y comercialización de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, y se cumplan los demás requisitos establecidos en la citada Ley, aunque sus socios no desarrollen actividades directamente relacionadas con las de la AIE.

El mencionado artículo 43 de la LIS dispone, en su apartado 1, que:

“1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, se aplicarán las normas generales de este Impuesto con las siguientes especialidades:

a) Estarán sujetas a las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación de esta Ley, a excepción del pago de la deuda tributaria por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad aplique la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 41 de esta Ley en relación con esa misma parte.

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo:

1.º (...).

2.º (...).

3.º Las bases imponibles positivas, minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de esta Ley, o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

4.º Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según corresponda por aplicación de las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

(...)”.

A su vez, el artículo 46 de la LIS, añade:

“1. Las imputaciones a que se refiere el presente capítulo se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida al presente régimen, en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad.

2. La imputación se efectuará:

a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.

b) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.”

En el presente supuesto, en la medida en la que la AIE desarrolle las actividades de producción y exhibición de espectáculos en vivo y artes escénicas, asumiendo el riesgo y ventura de dicha producción y exhibición, en los términos previstos en el artículo 36.3 de la LIS, generará el derecho a la deducción establecida en dicho precepto.

De acuerdo con el artículo 46.1 de la LIS, transcrito supra, las imputaciones, entre otras, de bases imponibles, de deducciones y de bonificaciones, a que se refiere el capítulo II del título VII de la LIS, se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la agrupación de interés económico, siempre que sean residentes en territorio español; imputación que deberá realizarse a tenor de la proporción que resulte de los estatutos de la entidad y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 46.2 de la LIS transcrito.

En particular, la imputación entre otras, de bases imponibles y de bases de deducciones y de bonificaciones, generadas en sede de la agrupación de interés económico a favor de sus socios deberá realizarse atendiendo a la cuota de capital social que le corresponde a cada socio, en proporción a las aportaciones al capital que cada uno hubiere realizado a la agrupación.

En el escrito de consulta se plantea si la consultante, AIE sita en Canarias, podrá aplicar la deducción prevista en el apartado 3 del artículo 36 de la LIS por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, aplicando los porcentajes incrementados que resultan de lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 20/1991, aun cuando dichos espectáculos tengan lugar fuera del territorio canario.

Al respecto, es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 20/1991, según redacción dada por la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias establece que:

“1. Las Sociedades y demás Entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, podrán acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes peculiaridades:

a) Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

b) Deducción por inversión en Canarias, tendrá por límite máximo el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tal porcentaje será siempre superior en un 80 % al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el régimen general con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales. No obstante, en las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro, el tope mínimo del 80 % se incrementará al 100 % y el diferencial mínimo pasará a 45 puntos porcentuales cuando la normativa comunitaria de ayudas de estado así lo permita y se trate de inversiones contempladas en la Ley 2/2016, de 27 de septiembre y demás leyes de medidas para la ordenación de la actividad económica de estas islas.

2. El régimen de deducción por inversiones del presente artículo será de aplicación a las Sociedades y demás Entidades jurídicas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en este territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en el Archipiélago.

En este caso el límite máximo de deducción sobre la cuota líquida a que se refiere la letra b) del número 1 anterior, se aplicará con independencia del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general.

Igual criterio se seguirá respecto a las inversiones realizadas en territorio peninsular o Islas Baleares, mediante establecimientos permanentes, por las Entidades domiciliadas en Canarias.

Asimismo, dicho régimen de deducción por inversiones será de aplicación a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias, con los mismos condicionantes y restricciones que establezca la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación a los sujetos pasivos de dicho Impuesto de los incentivos o estímulos a la inversión establecidos en el Impuesto sobre Sociedades.

3. Además de los elementos que dan derecho a la deducción en el régimen general, las inversiones podrán efectuarse igualmente en elementos de activo fijo usados, que no hubieran gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, cuando supongan una evidente mejora tecnológica para la empresa, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

4. En lo que no se oponga a lo establecido en los números anteriores del presente artículo, se estará a lo dispuesto en la normativa general de la deducción para inversiones regulada en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y disposiciones complementarias.”

Finalmente, la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias establece que:

“En el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión.”.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la cual a su vez ha sido derogada y sustituida por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Asimismo, este último ha sido derogado por la LIS que contiene en el capítulo IV del título

VI, una serie de deducciones por inversiones, aplicables también en Canarias con las especialidades establecidas en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, transcrito.

En virtud de lo anterior, dado que la AIE no tributará por el Impuesto sobre Sociedades, por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español y dado que la misma imputa, entre otras, sus bases de deducción a sus socios, son éstos quienes deberán aplicar la deducción por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, en sus respectivas autoliquidaciones, sobre las respectivas bases de deducción que les hubieran sido imputadas.

En el escrito de consulta no existe información relativa a la residencia de los socios de la AIE, por lo que se desconoce si son o no residentes fiscales en Canarias o si cuentan o no con un establecimiento permanente en territorio canario. Por tanto, con independencia de que la AIE consultante esté sita en Canarias, en el caso de que los socios de la AIE no sean residentes en Canarias o no cuenten con un establecimiento permanente en Canarias, no podrán aplicar los porcentajes de deducción incrementados en un 80%, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales, respecto de los aplicables en régimen común (artículo 36.3 LIS), por cuanto a los socios se les imputan bases de deducción, pero no porcentajes de deducción.

En todo caso, en el escrito de consulta se indica que uno de los espectáculos en vivo que va a producir la entidad consultante consiste en un festival que se realizará fuera del territorio canario, por lo que cabe considerar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36.3 LIS, que la totalidad o parte de los gastos en los que incurrirá se realizarán fuera del territorio canario.

Dado que tanto la Ley 20/1991 como posteriormente la Ley 19/1994 prevén la aplicación de unos tipos de deducción incrementados, con respecto a los aplicables en territorio común, con el fin de favorecer las inversiones que se realicen y permanezcan en el archipiélago canario, atendiendo a una interpretación sistemática y teleológica de la norma, en el supuesto concreto que nos ocupa, la aplicación de los tipos de deducción incrementados debe tener como finalidad incentivar la realización de gastos en Canarias.

En virtud de todo lo anterior, aun cuando la AIE consultante tuviera socios residentes fiscales en Canarias o socios que contasen con un establecimiento permanente en Canarias, si los gastos que forman parte de la base de la deducción del artículo 36.3 de la LIS no se corresponden con gastos realizados en el archipiélago canario, no cabrá aplicar los porcentajes de deducción incrementados en un 80%, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales, respecto de los aplicables en régimen común (artículo 36.3 LIS), ni los límites de aplicación de la deducción incrementados en un 80%, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales, respecto de los aplicables en régimen común (artículo 39 LIS), por cuanto la base de la deducción imputada a los mencionados socios no se corresponde con gastos e inversiones realizados en territorio canario.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.